

\_\_\_\_\_ e outros. *Improbidade Administrativa: Aspectos Jurídicos na Defesa do Patrimônio Público*. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 1999.

FACCIONI, Wilson José; RECH, Ruy Remy. *A ética na Administração Pública e os Tribunais de Contas*. RTCE/RS – 1º semestre de 1999.

FERNANDES, Flávio Sátyro. *Improbidade Administrativa*. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a.34, n. 136. out/dez, 1997.

FREITAZ, Juarez. *Do princípio da probidade administrativa e de sua máxima efetivação*. BDA – Julho de 1996.

GÁRCIA-ALÓS, Luís Vacas. Os instrumentos específicos da jurisdição do Tribunal de Contas no combate à corrupção. *Revista do Tribunal de Contas de Portugal*. n. 33 – Junho a Junho de 2000.

LAZZARINI, Álvaro. *Improbidade Administrativa*. BDA – Outubro de 1997.

MUKAI, Toshio. *A inconstitucionalidade da Lei de Improbidade Administrativa*. BDA – Novembro de 1999.

## Tópicos Jurídicos

### A Conversibilidade da Restituição de Indébito em Compensação nos Tributos sujeitos a Lançamento por Homologação

João Batista de Castro Júnior\*

De um modo geral, a Administração tributária tem oferecido estorvos ao reconhecimento da compensação entre tributos já iterativamente considerados compensáveis entre si pela jurisprudência dos Tribunais superiores. Tem havido sempre necessidade do entremeio judicial para reafirmar essa compensabilidade, a ponto de ter se consolidado a adequação do mandado de segurança, que tem a vantagem da compactação procedimental, com esse propósito. A Súmula 213 do STJ regula o assunto, mas há defeito técnico em sua redação, que está assim posta: *o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária*. O direito à compensação aí nada mais é que a compensabilidade, ou seja, a certificação judicial, com caráter ordenatório, de que tais e quais tributos são *compensáveis* entre si, expressão de maior pertinência técnica e

\* Juiz Federal Substituto da 7ª Vara Cível da Seção Judiciária da Bahia.

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 16, n. 6, jun. 2004

que é a que deveria ter sido empregada para evitar equívocos (que o próprio STJ foi chamado a esclarecer ao decidir que esse direito à compensação, reconhecido judicialmente, não implica em substituir a verificação, pela autoridade fazendária, do acerto matemático-contábil na efetivação do procedimento administrativo – REsp 151.386/RS, Rel.Min. Ari Pargendler, *in* RSTJ 111/128). Por outro lado, o enunciado, ao falar em *declaração em mandado de segurança*, não pode ser entendido como desnaturação da natureza desse tipo de ação, cuja eficácia preponderante é a *mandamentalidade*, ou seja, um mandado judicial propriamente dito<sup>1</sup>, pelo qual se ordena à autoridade coatora que acolha o conteúdo específico do comando decisório. A declaratividade contém-se nela como eficácia imediata<sup>2</sup>, já que não há ação pura (ou seja, só declaratória, só constitutiva, só mandamental etc.), mas não é seu núcleo ontológico. A *declaração de compensabilidade*, e não de *compensação*, no mandado de segurança, é apenas um efeito implícito do mandamento ordenatório típico deste tipo de ação e não sua *finalidade*, como erroneamente pensam alguns autores, a exemplo de Derzi<sup>3</sup>. Exatamente porque em sede de mandado de segurança se assegura compensabilidade, e não compensação, é que a vedação introduzida pela Lei Complementar 104/01, que acrescentou o art.170-A ao Código Tributário Nacional, em nada obstaculiza a utilização, antes mesmo do trânsito em julgado, na escrita fiscal, mas *sem efeito extintivo da obrigação*, do provimento judicial nesse sentido. Uma outra hipótese em que essa vedação do art. 170-A do CTN não ocorre dá-se quando a instituição do tributo é tida por inconstitucional no âmbito de fiscalização abstrata de constitucionalidade (ADC ou ADIn ), dada a sua força vinculante, ou mesmo nos julgados do STF proferidos *inter partes*, já sendo admissível falar-se modernamente, neste último caso, em projeção expansiva de tais espécies de decisão.

O mais recente embaraço da Administração fazendária à compensação consiste em negar a possibilidade de converter restituição de indébito, única pedida e concedida em caráter definitivo pelo Judiciário, em pretensão compensatória nos procedimentos referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, já usualmente reconhecidos como compensáveis entre si. Apesar, novamente, de o STJ já ter julgado pela possibilidade dessa conversão, mesmo quando iniciado processo de execução, desde que dele desista o titular do crédito (REsp's 136.162 e 149.438), a Fazenda Nacional tem insistido em sua inadmissibilidade, negando, entre outras coisas, a projeção expansiva dos julgados dos Tribunais superiores ainda que proferidos *inter partes*.

Duas considerações são pertinentes a esse respeito. A primeira, que é um truismo jurídico-tributário, é que a atividade fiscal não tem por propósito teórico asfixiar a capacidade contributiva e de produção de riqueza do contribuinte, sobretudo sob a forma de sociedade-empresária, senão potencializar sua aptidão

para cumprimento das metas financeiras e fiscais do Estado. Se é assim teoricamente, deve ser de tal forma na prática fazendária. De um modo geral, a atividade financeira do Estado não pode nunca desgarrar-se do seu núcleo ontológico de funcionalidade social, já que ela, apesar de sua dimensão econômica, aí não esgota sua caracterização pura e simples, pois *si bien la actividad financiera tiene base economica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante*<sup>4</sup>, lembra Fonrouge. Em nome dessa faceta político-social é que o tratadista grego Angelopoulos afirmava que *la política fiscal no puede ser una política neutral vis a vis de la economía y de la comunidad (...), sino que ha de estar enderezada hacia la realización de los objetivos del Estado acordes con el fin supremo de la prosperidad social*<sup>5</sup>.

Disso se extrai que a tributação deve pautar-se, também, pelo respeito à socialidade da empresa<sup>6</sup>. Os estudos sobre Direito Empresarial no País têm procurado deixar clara a *função social da empresa consequente com a idéia natural de bem público*<sup>7</sup>, o que significa dizer *respeito aos direitos e interesses dos que se situam em torno da empresa*<sup>8</sup>, já tendo sido inclusive defendida a tese de que *a empresa personalizada, tal como a fundação, tornar-se-á um patrimônio finalístico*<sup>9</sup>. A atividade empresarial pode ser considerada assim o tecido conjuntivo da atividade financeira do Estado e, por isso mesmo, não pode simplesmente ser considerada sob o ângulo exclusivo do lucro e do interesse privado, mas sim como tendo em sua essência a exigência de atenção para com o interesse público e com a função social, tal como posto, por exemplo, nos arts. 151 e 238 da Lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), pressupostos de sociabilidade ou socialidade empresarial que entram no rol das omissões do atual Código Civil de Miguel Reale<sup>10</sup>. Isso tem sido reiteradamente afirmado, lembrado e escandido por notáveis tratadistas da matéria, a exemplo do célebre Vanoni: *I principi della giustizia sociale esigono che le singole attività economiche private, mediante le quali individui e gruppi tendono a realizzare i propri particolari fini, vengano armonizzate in relazione al comune interesse di impedire che le energie individuali rimangano puramente potenziali o siano ostacolate nel loro sviluppo*<sup>11</sup>. Da conjunção, pois, da finalidade social da atividade financeira estatal com a função social da empresa, tem-se que a racionalização de práticas tributário-contábeis não deve existir somente no céu das regulações abstratas como também no chão da realidade do dia-a-dia da empresa privada, de cuja existência, não custa lembrar, depende a atividade financeira estatal<sup>12</sup>. Por isso mesmo, regulações tributárias não podem desgarrar-se dos propósitos estatais embutidos na Ciência das Finanças, já tendo sido abandonado nesta o postulado segundo o qual o Estado simplesmente dimensiona seus gastos e forceja a todo o custo pelos ingressos, já que isso pode redundar numa contra-produção fiscal pelo esaurimento das fontes de receita. Uma comprovação

de que suas metas não se reduzem a proporções tão mesquinhas está no próprio universo do Direito Financeiro, do qual se extrai a realidade da extrafiscalidade, que, através tanto de tributação regressiva quanto de progressiva (exemplo do ITR para desestimular propriedade rural improdutiva), visa a potencializar aspectos conjunturais e mesmo estruturais da atividade econômica nacional. Não por outra razão, há as chamadas *normas premiais*, com que se objetiva, por exemplo, *atrair investimentos ou incentivar exportações*<sup>13</sup>.

Trazendo tais noções da função implícita da atividade financeira do Estado para o caso aqui analisado, não há razão da má-vontade fazendária para com o contribuinte que quer trocar seu direito à moeda real (a que tem direito na restituição) por moeda escritural (com que se efetua a compensação tributária na escrituração contábil). Da aceitação efetiva, e não meramente regulatória e teórica, depende a lubrificação das engrenagens financeiro-contábeis do exercício empresarial. Opiniões contra essa tendência, como a de Susana Navarrine e Rubén Oscar Asorey, atualizadores da obra do emérito Giuliani Fonrouge, soam inadequadas<sup>14</sup>.

Mostra-se irrazoável que, sendo admissível a compensabilidade de crédito do contribuinte, advindo do pagamento indevido de tributo, no procedimento contábil dos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, ainda que sem qualquer título líquido e certo, seja vetada administrativamente a mesma possibilidade para o indébito reconhecido em sede judicial, apenas porque foi o único ordenado processualmente.

A segunda consideração diz respeito ao *princípio da praticidade*, que apesar de não ter *formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional (...), está implícito, sem dúvida por trás das normas constitucionais*<sup>15</sup>. Por ele se evitam complicações na execução da lei. *A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação)*<sup>16</sup>. Cria-se, assim, um padrão médio de iteração, de frequência, de que se serve a Administração, dada sua impossibilidade operacional de estar ostensiva e efetivamente em todos os escaninhos contábeis da arrecadação tributária.

Se essa técnica simplificadora, que só muito impropriamente se pode chamar de *tipificante*<sup>17</sup> (e de que são exemplos o lançamento do imposto por estimativa, a substituição tributária progressiva, o diferimento tributário, as pautas de valores – fixadas pelo Executivo – que estabelecem o valor tributável com base em preço médio, as tabelas estabelecedoras de valor venal de veículos usados etc.), existe para racionalizar e dinamizar a arrecadação tributária, sua contraparte lógica está em sua implementação pelo contribuinte em práticas que lhe são asseguradas em

lei. Isso se dá com graduação e adequação de direitos concedidos *in abstractum* como a compensação, cuja regulação legal não desce a inúteis detalhes contábeis.

Fica difícil entender que uma regulação teórica, como a que permite, em regra, a compensação administrativa nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, confirmada e reconfirmada por iterativa jurisprudência dos Tribunais superiores (como no caso da contribuição social incidente sobre pagamento a autônomos e administradores não empregados, declarada inconstitucional no RE 166.772/RS e na ADIn 1.102/DF, cuja compensabilidade com a contribuição incidente sobre folha de salários foi largamente admitida – EREsp 98.293/RS e REsp 179.600/SP, *inter alia* – e também no caso da contribuição para o Finsocial, que, declarada inconstitucional no RE 150.764-1, teve reconhecida sua compensabilidade com a Cofins – REsp's 154.166/PE e 165.855/SP *inter alia*. Apesar disso, a Fazenda sempre criou resistências para sua admissibilidade mesmo depois de se tornar incontrovertida a matéria nos Tribunais) seja estorvada com resistências injustificadas. No que aqui interessa, a vedação de converter-se uma condenação judicial definitiva à restituição de indébito em compensação administrativa padece da mesma pecha de irracionalização e depõe contra a confiança que o contribuinte deve ter para com a Administração tributária. Esse tipo de compensação não cria nenhum tipo de inovação quanto à tributabilidade e se comporta dentro dos mesmos limites normativos da compensação em geral admitida pela Lei 8.383/91. Por isso mesmo, da praticidade que decorre do emprego de técnicas simplificadoras pela Administração tributária deve decorrer o aproveitamento de seus fundamentos para o contribuinte, sobretudo quando a matéria já está pacificada.

Havendo resistência – infundada, repita-se – a respeito dessa possibilidade de conversão, é cabível mandado de segurança, inclusive preventivo, em que se devem formular, por razões práticas, dois pedidos cumulados:

- o de reconhecimento mandamental de compensabilidade entre o tributo indevidamente recolhido e os tributos futuros ainda sem lançamento, do que decorrerá a possibilidade de o contribuinte, em vez de antecipar o pagamento, registrar na escrita contábil-fiscal o crédito oponível à Fazenda;

- e o de ordem mandamental para que a Administração fazendária acolha a legalidade da desistência da execução restitutória e sua conversão em compensação nos moldes acima.

A formulação dos dois pedidos geminadamente tem a virtualidade de impedir rediscussão administrativa sobre a adequação da compensabilidade, já que na restituição ordenada judicialmente ela não foi decidida.



## Conclusões

I – O reverso da *praticidade* como técnica simplificadora de aplicação em massa da lei tributária é o direito do contribuinte em aproveitá-la nos procedimentos contábeis em seu favor. Disso decorre, por exemplo, a admissão da variedade da compensação tributária consistente em converter a restituição do indébito, ordenada judicialmente, em compensação com tributos futuros sujeitos a lançamento por homologação.

II – Da recusa em acolher essa conversão cabe mandado de segurança no qual, *eventualiter*, devem ser formulados dois pedidos: de certificação mandamental da compensabilidade entre os tributos e de ordenação à autoridade fazendária para que aceite a conversão, desde que o contribuinte-credor promova a desistência da ação de execução que por acaso existir em andamento.

---

### Notas

<sup>1</sup> Pontes de Miranda, F.C.: a ação mandamental prende-se a atos que o juiz ou outra autoridade deve mandar que se pratique. O juiz expede o mandado (...) – *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998, v. I. p.135.

<sup>2</sup> A ação somente é mandamental porque preponderantemente o é. Não há ação mandamental pura. A sentença, que ela pede, é sentença que mais mande do que declare, do que constitua, do que condene, do que execute. A declaratividade aparece, de ordinário, como eficácia imediata – Pontes de Miranda, F.C. Op.cit. p.138-9, v. 1. No volume 6 dessa alentada obra, o grande jurista reafirma: A sentença, que se profere na ação mandamental, tem, como efeito máximo, 5 de mandamentalidade; após ele, vem o efeito imediato, 4, que é o da declaratividade – p. 30.

<sup>3</sup> Em razão dos fundamentos anteriores, aplicando a Lei 8.383/91, o STJ vem reconhecendo a adequação do mandado de segurança preventivo para reconhecer o direito do contribuinte à compensação, todas as vezes que estiver ameaçado de lesão pelo Fisco. O *writ*, nesse caso, é utilizado com mera finalidade declaratória (...) – *In*: atualização à obra, de autoria de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p-903-4. Sem grifos no original.

<sup>4</sup> Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*. 6 ed. Buenos Aires: Depalma. p.13

<sup>5</sup> apud La Garza, Sergio Francisco de. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa, 2000. p.8

<sup>6</sup> Convém lembrar que o conceito de empresa substitui o nunca satisfatoriamente esclarecido conceito de “ato de comércio”. Como lembra Bulgarelli, *empresa é, consoante acepção dominante na doutrina, ‘a unidade econômica de produção’ ou ‘a atividade econômica unitariamente estruturada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’* – Bulgarelli, Waldirio. *Tratado de Direito Empresarial*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997, p.202.

<sup>7</sup> Bulgarelli, Waldirio. Op.cit. p.166.

<sup>8</sup> Bulgarelli, op.cit., p.175.

<sup>9</sup> Comparato, Fábio Konder. Apud Bulgarelli, op.cit., p.167.

<sup>10</sup> O projeto do Código Civil do Prof. Orlando Gomes, ao contrário, defendia a função social da empresa exercida sob a forma de propriedade. Em seu *A Reforma do Código Civil* – Salvador: UFBA, 1965, p.49, o eminente civilista explicava: *O princípio da função social aplica-se, portanto, não à propriedade, mas à empresa, isto é, à atividade do proprietário empreendedor*. Valdirio Bulgarelli (op.cit., p.205) fustiga essa omissão do então Projeto do Código Civil de Reale: *De um lado sacrificou a socialidade à realizabilidade e de outro deixou para a tarefa interpretativa o ajustamento dos seus dispositivos à fluência da vida social*.

<sup>11</sup> Vanoni, Ezio. La persona umana nella economia pubblica. *In: Scritti di finanza pubblica e di politica economica*. Padova: Cedam, 1976. p.138.

<sup>12</sup> *La actividad financiera estatal tiene carácter complementario, es decir, que la actividad financiera necesita como antecedente indispensable la existencia de la actividad económica privada, pues sin ésta no tiene razón de ser la actividad financiera, ya que sólo es complementaria de la primera* (La Garza, Sérgio Francisco de, op.cit., p. 13).

<sup>13</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 44.

<sup>14</sup> *No compartimos el criterio de quienes consideran que el saldo en favor del contribuyente, establecido por sentencia judicial dictada en juicio de repetición, es compensable con deuda tributaria de otro periodo fiscal. In: Derecho financiero....., p.603.*

<sup>15</sup> Derzi, Misabel, em atualização da obra, de autoria de Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.790.

<sup>16</sup> Derzi, op.cit., p.790.

<sup>17</sup> Derzi, op.cit. p.795-6.

## Conceito de Idoso na Legislação Penal Brasileira

Damásio de Jesus\*

O Código Penal brasileiro de 1940, em sua feição original para a qualificação do sujeito passivo do crime, não empregava o termo “idoso” como circunstância agravante genérica, preferindo a expressão “velho”<sup>1</sup>. Outras vezes, disciplinando sobre a idade como atenuante genérica ou causa de redução dos prazos prescricionais, usava a locução “maior de setenta anos”<sup>2</sup>.

Hoje, para efeitos penais, em face do Estatuto do Idoso (Lei 10.741, de 1º de outubro de 2003), idoso é a pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos?

Em algumas disposições de natureza criminal, que alteraram o CP e a legislação especial, o Estatuto o trata como “maior de 60 (sessenta) anos” (grifo nosso); em outras, como “pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos” (grifo nosso).

Assim, o Estatuto, o CP e uma lei especial passaram a indicar o idoso como pessoa de idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, nos seguintes artigos:

- 96 a 104 do Estatuto, que definem crimes em espécie, utilizando as expressões “idoso” e “pessoa idosa”, referindo-se à vítima de “idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos”;
- 183, III, do CP (exceções da imunidade penal absoluta e relativa nos crimes contra o patrimônio);
- 18, III, da Lei 6.368/76 (causa de aumento de pena nos delitos descritos na Lei Antitóxicos).

\*Professor, advogado, parecerista e ex-membro do Ministério Público.